



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 12268.000533/2008-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.001 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente HSBC BANK BRASIL S/A BANCO MULTIPLO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Foi devidamente descrita a infração tributária cometida pelo sujeito passivo, sendo-lhe aberto prazo para impugnação e, posteriormente, apresentação de recurso voluntário, de modo que ao contribuinte foi oportunizado o devido contraditório e a ampla defesa.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. VALE-TRANSPORTE. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA DO CARF N.º 89.

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale transporte, mesmo que em pecúnia.

PROCESSO JUDICIAL CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DA MATÉRIA. ABONO CONVENÇÃO.

Ocorrendo concomitância entre o processo judicial e o administrativo sobre a mesma matéria, não haverá decisão administrativa quanto ao tema.

SALÁRIOS INDIRETOS PAGOS A DIRETORES EMPREGADOS E EXPATRIADOS. PAGAMENTOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SUBSISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

O pagamento relativo à obrigação principal não acarreta efeitos em relação às multas aplicadas pela fiscalização pelo descumprimento de dever instrumental, devendo ser mantido o lançamento.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. PORTARIA PGFN/RFB N° 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguídas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Carlos Henrique de Oliveira, Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

EDITADO EM: 05/12/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausentes os Conselheiros Dione Jesabel Wasilewski e Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nesta oportunidade, utilizo-me trechos do relatório produzido em assentada anterior, eis que aborda de maneira elucidativa os fatos objeto dos presentes autos, nos termos seguintes:

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.144.107-2), cadastrado no COMPROT sob n.º 12268.000533/2008-03, lavrado contra a empresa HSBC BANK BRASIL S.A. — BANCO MÚLTIPLO, acima identificada., pela entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o que caracteriza infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º, da Lei nº 8.212,

de 24 de julho de 1991, conforme Relatório Fiscal da Infração, fls. 142/143.

As omissões de fatos geradores encontram-se detalhadas nas planilhas dos seguintes anexos: Anexo I (Vale-Transporte pago em dinheiro a funcionários), anexo II (Abonos pagos a funcionários), anexo III (salários indiretos pagos a diretores empregados e a expatriados) e anexo IV (Pagamentos a contribuintes individuais).

Em decorrência da infração praticada foi aplicada a multa prevista no art. 32, § 5º, combinado com o art. 284, cap/It e inciso II, e art. 373 do Regulamento da Previdência Social — RPS, no valor de R\$ 2.447.035,50, conforme Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 144, e Planilha do anexo V (Demonstrativo do Cálculo da Multa), observando-se que em todas as competências o valor da multa aplicada atingiu o limite máximo de R\$ 62.744,50, em face da existência de mais de 5.000 segurados em todo o período.

Com relação à penalidade aplicada, configurou-se a circunstância agravante prevista no inciso V do art. 290 do RPS, pois a empresa incorreu em reincidência, tendo em vista a lavratura, em ações fiscais anteriores, dos Autos de Infração relacionados no Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, fls. 144. A circunstância agravante constatada não produz efeito para a gradação da multa, porém é impeditiva de sua relevação, com fulcro no § 4º do art. 655 da Instrução Normativa nº 3, de 14 de julho de 2005. Não houve a ocorrência da circunstância atenuante prevista no inciso do art. 291 do RPS.

Com relação à planilha do Anexo II — Abonos Pagos a Funcionários, foram extraídas da folha de pagamento as rubricas 1016 (Abono Convenção) e 1216 (Abono Único), sendo que a Impugnante possui as ações judiciais nos autos 2003.34.00.036495-1 e 2005.34.00.032145-6, as quais discutem tais matérias, estando ambas em fase de recursos de apelação e remessa oficial perante o Tribunal, estando os créditos tributários abarcados por decisões provisórias com efeitos suspensivo e devolutivo.

A Impugnante foi cientificada pessoalmente do Auto de Infração em 31/10/2008, fls. 1, e protocolizou impugnação em 1/12/2008, fls. 231/252, alegando, em síntese, que: (...).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) julgou improcedente a impugnação, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2006

APRESENTAÇÃO DE GFIP MENSAL. INFORMAÇÃO DEFICIENTE. INFRAÇÃO.

A empresa que apresentar a GFIP sem conter dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias incide em infração a uma obrigação acessória, por competência, a ensejar lavratura de auto de infração e a aplicação da penalidade cabível.

VALE-TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO. PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Por estar em desacordo com a legislação própria, o vale-transporte pago em dinheiro integra a base de cálculo das contribuições destinadas à Seguridade Social.

CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. VERBAS PAGAS. DETERMINAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. VEDAÇÃO.

A autonomia das convenções coletivas consagradas pela Constituição Federal limita-se ao âmbito das relações empregatícias, sendo-lhe vedada alterar a natureza jurídica das verbas pagas para fins de incidência tributária.

AÇÃO JUDICIAL. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIAS COM MESMO OBJETO. RENÚNCIA.

A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial com o mesmo objeto do processo administrativo importa renúncia ao contencioso administrativo.

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. FINALIDADE. EXECUÇÃO JUDICIAL.

O REPLEG apenas lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação, a fim de subsidiar eventuais execuções judiciais.

CRIMES. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. ENCAMINHAMENTO. COMPETÊNCIA. MATÉRIA PENAL.

Sempre que o Auditor-Fiscal constatar a ocorrência, em tese, de crime ou contravenção penal, deverá realizar Representação Fiscal para Fins Penais, inexistindo competência para apreciação de matéria penal no âmbito do contencioso administrativo tributário.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO.

É vedado aos órgãos do Poder Executivo afastar, no âmbito administrativo, a aplicação de lei, decreto ou ato normativo, por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Posteriormente, foi interposto recurso voluntário, dentro do lapso temporal legal, no qual o contribuinte aduz:

- a) a nulidade do lançamento, tendo em vista que não houve demonstração da configuração do fato descrito na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias;*
- b) a multa aplicada deve ser cancelada, em razão do que dispõe o art. 106, II, "c", do CTN (MP 449/08);*
- c) a decisão recorrida inovou o lançamento originário do presente processo ao pretender instaurar e sustentar uma representação fiscal para fins penais, no presente caso (fls. 335 do processo);*
- d) os valores pagos a título de vale-transporte em dinheiro não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, portanto correta a ausência de declaração em GFIP;*
- e) a inocorrência de desistência do processo administrativo, em razão de propositura de ação judicial, no que se referem aos abonos, pois não se aplica ao presente caso o art. 38 do Lei 6.830/80 e a renúncia deve ser requerida expressamente, não podendo ser presumida, conforme dispõe o art. 51 da Lei 9.784/99;*
- f) os abonos pagos em decorrência das Convenções Coletivas de Trabalho são não-salariais, uma vez que não decorrem do contrato de trabalho, da prestação de serviços dos empregados integrantes da categoria profissional ou de reajuste salarial da categoria, bem como são pagos em caráter eventual e ajustados em valor fixo, independente da remuneração dos beneficiados;*
- g) não deve subsistir a cobrança de multa objeto do presente processo, considerando que os créditos tributários não são devidos (por não representarem retribuição ao serviço prestado e não serem habituais) e estão com a exigibilidade suspensa, bem como diante da evidente inexistência de infração/dolo por parte do recorrente;*
- h) no que tange aos valores pagos pelo recorrente a título de salários indiretos pagos a diretores empregados e expatriados e pagamentos a contribuintes individuais, foi efetuado o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias, restando extinto o crédito tributário;*
- i) deve ser sobrestado o presente processo administrativo, até que sejam proferidas decisões definitivas, seja na esfera administrativa (em relação à incidência ou não das contribuições sobre vale-transporte pago em dinheiro, seja nas ações judiciais n.º 2003.34.00.036495-1 e 2005.34.00.032145-6.*

Posteriormente, às fls. 493, foi apresentada petição acompanhada dos documentos comprobatórios, na qual o contribuinte informa o resultado da ação judicial n.º 2003.34.00.036495-1, com trânsito em julgado, por meio da qual restou afastada a incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono único pago em decorrência da Convenção Coletiva do Trabalho 2003/2004 (doc. 1).

Assim, requer o contribuinte a extinção parcial do crédito tributário discutido nos presentes autos, em razão da decisão judicial favorável ao Recorrente, nos termos do art. 156, X, do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade.

Conforme narrado, em síntese, os presentes autos tratam da multa prevista no art. 284, inciso II, do Decreto n.º 3.048/99, relativamente a outubro/2003 a dezembro/2006, em razão de suposta inobservância do disposto no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, sob alegação de que o recorrente não teria declarado os seguintes pagamentos realizados:

- a) vale transporte pago em dinheiro aos empregados;
- b) abonos pagos aos empregados;
- c) salários indiretos pagos a diretores empregados e expatriados; e
- d) pagamentos a contribuintes individuais.

Passemos, então, à análise dos argumentos expostos em sede recursal.

1. Da preliminar de nulidade

Aduz o contribuinte a existência de nulidade do lançamento, tendo em vista que não houve demonstração da configuração do fato descrito na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

Conforme depreende-se do relatório fiscal, fls. 145 e seguintes, foi devidamente descrita a infração tributária cometida pelo sujeito passivo, sendo-lhe aberto prazo para impugnação e, posteriormente, apresentação de recurso voluntário, de modo que ao contribuinte foi oportunizado o devido contraditório e a ampla defesa.

Assim, no presente caso, não se identifica a existência das situações descritas no art. 59 do Decreto 70.235/72 aptas a ensejarem a existência de nulidade do lançamento.

Desse modo, comprovada a regularidade do procedimento fiscal, fundamentalmente, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos dos arts. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

2. Do pagamento de vale-transporte em dinheiro aos empregados

No que se refere à incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, a fim de sanar a controvérsia sobre o tema, foi editado o Enunciado de Súmula CARF nº 89, que assim dispõe:

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale transporte, mesmo que em pecúnia.”

Nos termos do art. nº 45 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, a mencionada Súmula é de aplicação obrigatória pelos Conselheiros desse colegiado.

Nesse contexto, torna-se imperioso o entendimento no sentido de que não deve ser exigida contribuição previdenciária sobre valores pagos, em pecúnia, a título de vale-transporte e, conseqüentemente, não se faz necessária a sua declaração em GFIP.

Assim, assiste razão ao recorrente, sobre essa rubrica.

3. Dos abonos pagos aos empregados

Consoante consta do relato da fiscalização, são objetos dos presentes autos o abono convenção (2003/2004) e o abono único (2005/2006), de acordo com o trecho abaixo transcrito, fls. 145 e seguintes:

7.1. Rubrica 1016 (ABONO CONVENÇÃO) em decorrência da cláusula 46ª da Convenção Coletiva de Trabalho 2003/2004, no valor de R\$ 1.500,00 por funcionário; e

7.2. Rubrica 1216 (ABONO ÚNICO) em decorrência da cláusula 48ª da Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006, no valor de R\$ 1.700,00 por funcionário.

Extrai-se também do Relatório mencionado a existência de dois processos judiciais (ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária com pedido de tutela antecipada) sobre os abonos descritos nos itens 7.1 e 7.2, como segue:

7.3.1. Processo no 2003.34.00.036495-1, ora em trâmite no Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF-1), objetivando, em síntese, a não incidência das contribuições previdenciárias sobre o "abono" previsto na cláusula 46ª da Convenção Coletiva de Trabalho 2003/2004. Esta ação encontra-se em fase de recursos de apelação e remessa oficial perante o Tribunal. Os créditos tributários ora lançados estão abrangidos pela decisão provisória, que possui efeitos suspensivo e devolutivo.

7.3.2. Processo no 2005.34.00.032145-6, ora em tramite no TRF-1, objetivando, em síntese, a não incidência das contribuições previdenciárias sobre o "abono" previsto na cláusula 48ª da Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006.

Esta ação encontra-se em fase de recursos de apelação e remessa oficial perante o Tribunal. Os créditos tributários ora lançados estão abrangidos pela decisão provisória, que possui efeitos suspensivo e devolutivo.

Acerca da matéria, a Delegacia de Origem, entendendo pela concomitância da discussão instaurada na via administrativa com a tratada no judiciário, assim dispôs:

Inicialmente, cabe observar que as contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas a título de abono, conforme consta do Relatório Fiscal, estão sendo discutidas judicialmente, por intermédio da Ação Ordinária nº 2003.34.00.036495-1 e 2005.34.00.032145-6, pendente de julgamento da apelação no Tribunal Regional Federal da 1ª Região. (...).

A conclusão que se impõe é que a propositura de ação judicial, com o mesmo objeto, implica renúncia à instância administrativa. Logo, a autoridade administrativa julgadora fica impedida de apreciar a mesma matéria.

Insta destacar que esses dispositivos se informam pelo princípio da unidade de jurisdição, consagrado no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988, do qual se infere que não cabe à autoridade administrativa pronunciar-se sobre o mérito de questão pendente de apreciação pelo Poder Judiciário, pois prevalecerá a decisão judicial.

*Assim sendo, **não poderá ser apreciada a alegada ausência de hipótese de incidência das contribuições previdenciárias em relação ao pagamento do abono único**, matéria que a própria Impugnante reconhece que foi demonstrada judicialmente, o que **implica renúncia ao contencioso administrativo**.*

Há que se ponderar, contudo, que a renúncia ao contencioso administrativo ocorre apenas em relação às matérias que constituem objeto tanto do pedido administrativo quanto do judicial, devendo o processo administrativo prosseguir em relação As matérias diferenciadas, não submetidas ao contencioso judicial.

Aduz o recorrente a inocorrência de desistência do processo administrativo, em razão de propositura de ação judicial, no que se referem aos abonos, pois não se aplica ao presente caso o art. 38 da Lei 6.830/80 e a renúncia deve ser requerida expressamente, não podendo ser presumida, conforme dispõe o art. 51 da Lei 9.784/99.

O art. 38 da Lei 6.830/80 assim dispõe:

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Nota-se que a referida lei trata da fase de execução fiscal, ou seja, momento posterior a constituição do crédito tributário, situação fática que não se amolda ao presente caso.

A respeito do tema, foi editado o Enunciado de Súmula CARF n.º 1, de observância obrigatória por esse Colegiado, abaixo transcrito:

Súmula CARF n.º 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Cumprido destacar que a mencionada súmula deixa claro o fato de que importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por **qualquer modalidade processual**, de modo que a natureza da ação judicial não é apta a afastar a aplicação do entendimento acerca da concomitância.

Além disso, a renúncia ocorre de forma tácita, por imposição da disposição da Súmula CARF n.º 1, sendo a propositura de ação judicial com o mesmo objeto o suficiente para a caracterização da situação descrita na súmula e conseqüente renúncia ao contencioso administrativo.

Assim, não assiste razão ao recorrente quanto a esses argumentos.

Em meu entender, a discussão travada por meio de ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária confunde-se com o objeto dos presentes autos, uma vez que trata exatamente da cláusula 46ª da Convenção Coletiva de Trabalho 2003/2004 e da cláusula 48ª da Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006.

Os pedidos das ações judiciais visam a declaração de inexistência de relação jurídica tributária, no que concerne ao recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre o abono único. E os autos sob análise tratam da constituição de crédito tributário em razão de suposta inobservância do disposto no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, inclusive sobre o abono único.

Para melhor elucidar a similitude dos objetos, basta fazermos as seguintes indagações: por que se quer a declaração de inexistência de relação jurídica tributária? para o reconhecimento da desnecessidade de recolhimento da contribuição previdenciária sobre o abono único. E porque se busca a improcedência do lançamento em análise, no tocante ao abono? para o reconhecimento da desnecessidade sua declaração em GFIP e, conseqüente, cancelamento da multa exigida nos autos, em razão da inexistência da relação jurídico-tributária.

Observa-se que a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária gera uma conseqüência lógica que é a desnecessidade de declaração em GFIP, quanto aos fatos geradores discutidos.

Portanto, sobre a questão do abono, entrelaçam-se os processos judiciais e administrativos.

Assim, em razão do sistema de jurisdição única, não se pode discutir administrativamente, no Conselho, o que já está sendo discutido na via judicial, independentemente de ter sido proposta a modalidade processual antes ou depois de instaurado o processo administrativo.

Portanto, deve ser mantida a decisão recorrida, no tocante ao reconhecimento da existência de renúncia ao contencioso administrativo.

Contudo, diante do trânsito em julgado do processo n.º 2003.34.00.036495-1; no qual restou afastada a incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono único pago em decorrência da Convenção Coletiva de Trabalho 2003/2004; deve a autoridade preparadora atentar-se à aplicação da norma individual e concreta a qual se perfaz a decisão irrecorrível do poder judiciário.

4. Dos salários indiretos pagos a diretores empregados e expatriados e pagamentos a contribuintes individuais

Sobre a matéria, aduz o recorrente que foi efetuado o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias, restando extinto o crédito tributário.

Cumpra elucidar que os presentes autos tratam de obrigação diversa da obrigação principal (recolher o tributo), consubstanciando-se na obrigação acessória de declarar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Por um lado, mostra-se correto afirmar que o resultado do julgamento do auto de infração lavrado pela omissão de declaração em GFIP dos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias depende diretamente da decisão do lançamento da obrigação tributária principal correlata.

Por outro lado, porém, a extinção do crédito tributário da obrigação principal em razão do pagamento não leva ao afastamento da multa por descumprimento da obrigação acessória relacionada à ausência de informações nos documentos transmitidos às autoridades fiscais.

O reflexo da obrigação tributária principal na acessória se vislumbra, por exemplo, quando da extinção da obrigação principal em razão do reconhecimento da inexistência de relação jurídico tributária apta a ensejar o pagamento da obrigação principal. Assim, considerando-se improcedente a exigência fiscal com relação à obrigação principal, não há razão para se exigir do contribuinte declaração respectiva.

Faz-se relevante destacar que o fundamento da obrigação acessória sob análise está voltado ao interesse da administração, na fiscalização e arrecadação dos tributos, como mecanismo de facilitação do cumprimento do sujeito passivo da obrigação tributária principal.

A multa fiscal pelo descumprimento de obrigação acessória visa um propósito repressivo, em razão do desatendimento de um dever jurídico relevante para a Administração Tributária. Além disso, a multa também tem efeito preventivo, na medida em que as sanções pecuniárias buscam desestimular novas infrações, seja pelo próprio infrator ou terceiros.

Ademais, a GFIP não se consubstancia apenas em um documento de confissão de constituição de crédito tributário, mas também contém dados essenciais à

concessão de benefícios previdenciários, sendo a falta de informação correta e tempestiva prejudicial aos interesses dos segurados da Previdência Social.

Em razão do exposto, o pagamento relativo à obrigação principal não acarreta efeitos em relação às multas aplicadas pela fiscalização pelo descumprimento de dever instrumental, devendo ser mantido o lançamento, nesse ponto.

5. Representação fiscal para fins penais

Assevera o Recorrente que a decisão recorrida inovou o lançamento originário do presente processo ao pretender instaurar e sustentar uma representação fiscal para fins penais, no presente caso (fls. 335 do processo).

De fato, a decisão recorrida tece várias considerações acerca da qualificação da multa, mas o lançamento não tratou de multa qualificada.

Desse modo, assiste razão ao recorrente em sua argumentação, pois não pode a Delegacia de origem inovar no lançamento, considerando a *competência privativa da autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

6. Da multa aplicada - retroatividade benigna

Alega o sujeito passivo que a multa aplicada deve ser cancelada, em razão do que dispõe o art. 106, II, "c", do CTN, considerando a superveniência da MP 449/08.

Sobre o tema, utilizo-me do voto de lavra do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos abaixo transcrito.

Cumprе registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma unânime pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no auto de infração de obrigação acessória - AIOA somado com a multa aplicada na NFLD do auto de infração da obrigação principal - AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem

correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

** Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*

** Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº

11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35- A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Assim, voto pelo provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

7. Do pedido de sobrestamento

Aduz o recorrente a necessidade de sobrestamento do presente processo administrativo, até que sejam proferidas decisões definitivas, seja na esfera administrativa (em relação à incidência ou não das contribuições sobre vale-transporte pago em dinheiro, seja nas ações judiciais n.º 2003.34.00.036495-1 e 2005.34.00.032145-6).

Considerando o exposto no item 3 desse voto, não há razão jurídica, bem como fundamento regimental para a concessão do pedido de sobrestamento, pois o processo está apto a julgamento.

8. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para:

a) excluir do lançamento a multa relativa à ausência de declaração do vale-transporte pago em pecúnia;

b) diante do trânsito em julgado do processo n.º 2003.34.00.036495-1; no qual restou afastada a incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono único pago em decorrência da Convenção Coletiva de Trabalho 2003/2004; deve a autoridade preparadora atentar-se à aplicação da norma individual e concreta a qual se perfaz a decisão irrecurável do poder judiciário;

c) aplicar a retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Em que pese o brilhantismo e a logicidade do voto da ilustre Relatora, com o qual concordo quanto à conclusão, devo dela divergir, com a máxima vênia, quanto aos fundamentos e razões de decidir, somente no tocante à concomitância entre os processo administrativo e judicial relativa ao abono pago por força de contrato coletivo.

Explico.

Entende a ínclita Relatora que:

"(...) a discussão travada por meio de ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária confunde-se com o objeto dos presentes autos, uma vez que trata exatamente da cláusula 46ª da Convenção Coletiva de Trabalho 2003/2004 e da cláusula 48ª da Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006.

Os pedidos das ações judiciais visam a declaração de inexistência de relação jurídico tributária, no que concerne ao recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre o abono único. E os autos sob análise tratam da constituição de crédito tributário em razão de suposta inobservância do disposto no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, inclusive sobre o abono único.

Para melhor elucidar a similitude dos objetos, basta fazermos as seguintes indagações: por que se quer a declaração de inexistência de relação jurídica tributária? para o reconhecimento da desnecessidade de recolhimento da contribuição previdenciária sobre o abono único. E porque se busca a improcedência do lançamento em análise, no tocante ao abono? para o reconhecimento da desnecessidade sua declaração em GFIP e, conseqüente, cancelamento da multa exigida nos autos, em razão da inexistência da relação jurídico-tributária.

Observa-se que a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária gera uma conseqüência lógica que é a desnecessidade de declaração em GFIP, quanto aos fatos geradores discutidos."

(grifos não constam do voto)

A simples leitura do trecho acima transcrito, permite inferirmos que, para a Relatora, há concomitância quando o objeto da ação judicial impactar o resultado do processo administrativo fiscal. Esse é o ponto fulcral da discordância que aqui se explicita.

Não há concomitância exceto quando os processos administrativo e judicial, tiverem, além das mesmas partes, o mesmo pedido e a mesma causa de pedir.

Vejamos.

Como dito, segundo a insigne Relatora, verifica-se concomitância toda vez que o contribuinte buscar o judiciário e da decisão resultante, poder restar prejudicado, pelo sucesso da lide judicial, o lançamento tributário objeto da discussão no âmbito administrativo.

Entre outros fundamentos, apóia-se o Conselheiro na dicção da Súmula CARF nº 1. Vejamos seus termos:

"Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial." (destaques nossos)

Claríssima a disposição que consolidou entendimento praticamente unânime deste Colegiado: há tácita renúncia ao processo administrativo a propositura, antes ou depois do lançamento, de medida judicial com o **mesmo objeto do processo administrativo**. Assim, mister entendermos o que é o objeto do processo administrativo e cotejá-lo com o objeto do processo judicial que se analisa.

Segundo o dicionário Michaelis 'online', publicado no sitio uolBusca (<http://dic.busca.uol.com.br/result.html?q=objeto&group=0&t=10>), o verbete objeto, em sua acepção jurídica:

*"objeto •sm(lat objectu)
Tudo que se oferece aos nossos sentidos ou à nossa alma.
Coisa material: **Havia na estante vários objetos. Col: bateria, trem**(quando agrupados para o mesmo fim).
Motivo, causa.
Tudo que constitui a matéria de ciências ou artes.
Assunto, matéria.
Intenção, desígnio, mira.
Fim a que se mira ou que se tem em vista.
FilosAquilo que é pensado, por oposição ao próprio ato de pensar.
DirTudo aquilo sobre que recai um direito, ou uma ação, ou obrigação."*
(sublinhamos)

Também no mesmo sentido, um tanto amplo para os fins do nosso estudo, caminha o dicionário jurídico. Para objeto do processo, encontramos a seguinte significação (*Diccionario Básico Jurídico, 7ª ed. Comares Editorial*):

"Conjunto de fatos que integrando o processo, o levam a conseguir as diversas finalidades que o mesmo persegue (...)"

Das significações apresentadas, podemos inferir que o objeto da demanda processual é aquilo que com ela se pretende obter, o que se quer alcançar.

Porém, somente tal entendimento é suficiente para se verificar a concomitância, como entende a Relatora? Não nos parece a melhor doutrina.

O Professor Moacyr Amaral Santos, no clássico Primeira Linhas de Direito Processual Civil (1º Vol., Ed. Saraiva, 20ª ed., p. 163), leciona que objeto da ação:

"é o pedido do autor (Cod Proc. Civil, art 282, IV), ou seja, o que ele solicita que lhe seja assegurado pelo órgão jurisdicional.

(...) Assim, o objeto, isto é, o pedido (res, petitum) é imediato ou mediato.

O pedido imediato consiste na providência jurisdicional solicitada: sentença condenatória, declaratória, constitutiva ou mesmo providência executiva, cautelar ou preventiva.

O pedido mediato é a utilidade que se quer alcançar pela sentença, ou providência jurisdicional, isto é, o bem material ou imaterial pretendido"

Continuando sua lição, o emérito Professor das Arcadas, ensina que **o pedido** deve estar sempre apoiado, **deve sempre corresponder a uma causa de pedir**, pois *"quem invoca uma providência jurisdicional quanto a um bem pretendido, cumpre dizer no que se funda seu pedido"* (ob. cit., pag. 164).

Recorda o Mestre que o *Códex* Processual exige que o autor exponha na inicial não só o seu pedido, mas também os fundamentos jurídicos deste. Com tal exigência, a lei processual requer a exposição não só a causa próxima de pedir - os fundamentos jurídicos - como também a causa remota - o fato gerador do direito.

No caminhar de sua lição, com a didática exemplar que sempre o caracterizou, o Professor Moacyr Amaral, explica que a identificação de ações (o cerne de nosso problema), exige que se examine detalhadamente a identidade, a individualidade de uma demanda.

Para tanto, leciona o saudoso Professor:

*"(...) duas ações são idênticas quando em ambas seus elementos são os mesmos. Assim, **duas ações são idênticas quando entre elas há: a) identidade de partes** (eadem personae); **b) identidade de objeto** (eadem res); **c) identidade de causa de pedir** (eadem causa petendi)."*

Exsurge a distinção.

Tem-se identidade entre ações quando as mesmas, intrinsecamente, coincidem, ou seja, são iguais. Para tanto, necessariamente convergem para a mesma solução a partir de divergências sobre o mesmo bem da vida mas - forçosamente - com essa divergência decorrente do mesmo motivo, da mesma causa.

Tal exigência decorre não só de um imperativo processual, mas também de um imperativo lógico. Não basta a demanda reunir mesmas partes, sobre o mesmo bem em discussão: o motivo da disputa deve ser o mesmo.

Por exemplo se pode entender melhor. Dois senhores podem discutir sobre um imóvel, mais acuradamente sobre a posse e propriedade de um imóvel. Imaginemos que se

trate de um imóvel comercial, onde o proprietário, por contrato de locação, passou a posse do imóvel a um comerciante.

Tempos depois, o comerciante propôs a compra do imóvel. Firmam um contrato de compra e venda, com pagamento parcelado. Ajustam que durante o pagamento parcelado da compra, o locatário, agora promitente comprador, continuaria a pagar o aluguel.

Iniciados os pagamentos, o comprador vê-se em dificuldades financeiras e atrasa algumas parcelas. O vendedor, opta pela resolução contratual unilateral e vende, à vista, o imóvel a outrem, porém ajustando com o novo comprador, que entregará o imóvel desocupado. Ingressa com medida judicial, ação de despejo, visando a retomada do imóvel. Nesse caso o objeto é a posse do imóvel.

O locatário, aqui ainda promitente comprador, inconformado com o desfazimento do contrato de promessa de compra e venda, ingressa com ação judicial buscando fazer valer seu direito decorrente do contrato de compra e venda firmado e portanto anular a segunda venda. Objeto da ação: a propriedade do imóvel.

Partes envolvidas: as mesmas. Resultado, objeto, de uma e de outra: o imóvel. Importante recordar que se o direito de promitente comprador for reconhecido, por óbvio que a segunda decisão terá seu resultado impactando na primeira, na ação de despejo. Mesmo assim, há coincidência de ações? Por óbvio que não.

A distinção é flagrante quanto à causa de pedir. Em uma e em outra ação, embora o objeto seja o mesmo, o fundamento jurídico do pedido é distinto.

Esses requisitos para que se reconheça a identidade de ações e portanto, a concomitância também é reconhecido por Julio Fabbrini Mirabete (Processo Penal, Ed. Atlas, 10ª ed., p. 217), processualista de renome que explicita, ao examinar a litispendência:

"Os elementos que identificam a demanda, impedindo outra por litispendência são: a) o pedido (petitum), o que o autor pede; b) as partes (personae), são as partes em litígio; a causa de pedir (causa petendi), a razão de fato pela qual o autor pede a condenação, no processo penal o fato criminoso. Numa expressão bem simples, se o mesmo autor, com o mesmo fundamento de fato, faz o mesmo pedido, contra o mesmo réu, a demanda é a mesma que a anterior" (destacamos)

Não é outra a lição de Cândido Rangel Dinamarco, outro ícone da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, que em sua importantíssima obra, Instituições de Direito Processual Civil (Vol. III, 2ª ed. Ed. Malheiros p. 136), assevera:

*"Didaticamente e seguindo uma linha tradicional no processo civil brasileiro, o Código de Processo Civil afirma que **uma ação é precisa reprodução de outra quando em ambas coincidem os três elementos constitutivos, tendo elas as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido (...)**"*

(destacamos)

Outro simples raciocínio demonstra a importância da causa de pedir como traço elementar, e portanto distintivo, de uma ação. Pensemos agora em hipótese de lide tributária clássica, ou seja, insurgência contra a tributação.

Decerto que nessas ações tributárias, dois elementos serão sempre coincidentes: i) as partes, pois sempre se analisará a demanda de determinado contribuinte contra a Administração Tributária; ii) o pedido, o próprio objeto, pois sempre o contribuinte buscará se esquivar da exação como pretendida pelo Fisco.

Ora, nesses casos, ao prevalecer a questão como posta pela Relatora, ou seja, há concomitância quando o contribuinte pode alcançar na via judicial o mesmo resultado que teria na esfera administrativa, qualquer tipo de lide judicial afastaria qualquer demanda na fase administrativa, uma vez que - pelo nosso pressuposto - ao conseguir judicialmente o afastamento da pretensão fiscal como pretendida pela Administração Tributária, a esfera administrativa nunca teria função.

Imaginemos que o contribuinte tenha ingressado com uma ação de inexistência de relação tributária acerca de determinado tributo. Tempos depois, ao perceber que aquele contribuinte não estava recolhendo os valores devidos sobre aquele determinado tributo, o Fisco inicia procedimento fiscalizatório.

Ao ser cientificado da existência da demanda judicial, a autoridade fiscal, visando cumprir a determinação legal, opta por lançar o tributo em litígio somente para prevenir a decadência. Na impugnação, o contribuinte se insurge sobre o lançamento tributário em razão da existência, em sua opinião, de nulidade no procedimento do lançamento.

A prevalecer a posição aqui atacada, por ser certo que o resultado da lide judicial pode ser a declaração da inexistência da relação tributária entre o Fisco e o contribuinte, a processo administrativo tributário não poderia ser conhecido pois se observaria a concomitância, com conseqüente renúncia. Resultado: a Administração Tributária deixou de examinar, de controlar, a legalidade de determinado ato por ela produzido, expondo assim ao mundo um ato eivado de ilegalidade, nulo portanto, realizado por quem está adstrito ao princípio da legalidade, que determina que a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite.

Por óbvio que não pode ser esse o conceito de concomitância.

Ao aplicarmos aos exemplos acima a clássica doutrina processualista, que exige para que se tenha identidade de ações a presença dos três elementos essenciais da ação (mesmas partes, mesma causa de pedir e mesmo pedido), não se verificaria a concomitância havendo, portanto, o exame dos processos por serem distintos.

Outro não é o entendimento da própria Administração Tributária. Vejamos o trecho do conteúdo do Parecer Normativo Cosit nº 7, de 22 de agosto de 2014, que versa exatamente sobre o tema aqui analisado:

"Da identidade de objetos dos processos administrativo e judicial

9. Poder-se-ia questionar quanto à definição da expressão "mesmo objeto" a que se reportam o ADN Cosit nº3, de 1996, a Súmula nº1 do CARF e a Portaria MF nº341, de 2011. Aqui, faz-se mister diferenciar o objeto da relação jurídica substancial ou primária do objeto da relação jurídica

processual. Aquela consiste no bem da vida sobre o qual recaem os interesses em conflito, in casu, o patrimônio do contribuinte; este, por sua vez, diz respeito ao serviço que o Estado tem o dever de prestar, e nos procedimentos de que este se utiliza para tanto, resultando no proferimento de decisões administrativas ou judiciais em cada processo, guardando relação de instrumentalidade com a real demanda do autor (JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. Constituição Federal Comentada. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 179).

9.1. Assim, só produz o efeito de impedir o curso normal do processo administrativo a existência de processo judicial para o julgamento de demanda idêntica, assim caracterizada aquela em que se verificam as mesmas partes, a mesma causa de pedir (fundamentos de fato – ou causa de pedir remota - e de direito – ou causa de pedir próxima) e o mesmo pedido (postulação incidente sobre o bem da vida) - a chamada teoria dos três eadem, conforme definida no art. 301, § 2º da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), o qual ora se aplica por analogia.

9.2. Leva-se em consideração o objeto da relação jurídica substancial; se a discussão judicial se refere a questões instrumentais do processo administrativo, contra as quais se insurge o sujeito passivo da obrigação tributária, não há que se falar em desistência da instância administrativa nem em definitividade da decisão recorrida, quando nesta se discute alguma questão de direito material. Se, no entanto, a discussão administrativa gira em torno de alguma questão processual, como a tempestividade da impugnação, por exemplo, questão esta também levada à apreciação judicial, configura-se a renúncia à esfera administrativa quanto a este ponto específico.

9.3. Seguindo esse raciocínio, encontra-se entendimento na doutrina e na jurisprudência de que só se caracteriza a identidade de ações quando se verificam as mesmas partes, o mesmo pedido e a mesma causa de pedir:

19. Identidade de ações: caracterização. As partes devem ser as mesmas, não importando a ordem delas nos pólos das ações em análise. A causa de pedir, próxima e remota [...], deve ser a mesma nas ações, para que se as tenha como idênticas. O pedido, imediato e mediato, deve ser o mesmo: bem da vida e tipo de sentença judicial. Somente quando os três elementos, com suas seis subdivisões, forem iguais é que as ações serão idênticas. (JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código de Processo Civil Comentado. 11. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 595)

Litispêndência. Identidade de pedidos. A identidade de pedidos não caracteriza a litispêndência. Somente se verifica a litispêndência com a identidade de ações: as mesmas partes, o mesmo pedido e a mesma causa de pedir. (TRF-5ª, 1ª T., Ap

17299-RN, rel. Juiz Ridalvo Costa, v.u., j. 10.12.1992, JSTJ 47/583)

9.4. Vale reproduzir o seguinte excerto do Parecer PGFN/Cocat nº2/2013:

49. Dito disso, conferimos ao instituto da concomitância no PAF o mesmo tratamento da litispendência no processo civil, pois a verificação da ausência desses dois pressupostos negativos têm como finalidade precípua evitar o processamento de causas iguais quando houver: (i) identidade das partes, (ii) da causa de pedir e (iii) do pedido (art. 301, §§ 1º e 2º, do CPC; e Súmula nº1/CARF).

50. Com efeito, na linha do que foi afirmado no item 26, tanto a concomitância quanto a litispendência constituem requisitos de validade objetivos extrínsecos da relação processual. São pressupostos negativos, ou seja, fatos que não podem ocorrer para que o procedimento se instaure validamente. Representam acontecimentos estranhos à relação jurídica processual (daí o adjetivo "extrínseco") que, uma vez existentes, impedem a formação válida do processo (procedimento). (grifos conforme original)

9.5. Feitos esses esclarecimentos, e à vista da terminologia utilizada nos normativos retromencionados, **adotar-se-á, neste parecer, o entendimento de que a expressão “mesmo objeto” diz respeito àquilo sobre o qual recairá o mérito da decisão, quando sejam idênticas as demandas. Portanto, tem-se como critérios de aplicação da impossibilidade do prosseguimento do curso normal do processo administrativo, em vista da concomitância com processo judicial, tanto o pedido como a causa de pedir, e não somente o pedido.**

9.6. Seguindo essa lógica, caso o processo administrativo fiscal contenha pedido mais abrangente que o do processo judicial, ele deve ter seguimento somente em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. Se, por exemplo, a ação judicial requer a anulação de um lançamento em relação a determinada multa, mas nada diz sobre a base de cálculo do tributo, e a impugnação administrativa tratar também da discussão sobre a base de cálculo, esta parte deverá ser objeto de julgamento administrativo.

10. A prevalência, nesses casos, do curso do processo judicial se deve ao princípio constitucional da unicidade de jurisdição, insculpido no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”), segundo o qual o Poder Judiciário detém o monopólio do controle jurisdicional, não sendo necessário que se configure a efetiva lesão a direito, bastando a simples ameaça para que se dê o ingresso em juízo. Ademais, o caráter de não definitividade das decisões administrativas consiste na possibilidade de sua apreciação pelo Judiciário. Registre-se, ainda, a desnecessidade do esgotamento da via administrativa para o acesso ao Poder Judiciário, como ocorria no sistema constitucional revogado (CF/1967, art. 153, § 4º). (CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini;

DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 312).

10.1. Outra justificativa que se pode invocar para a inadmissibilidade da concomitância entre as discussões sobre a mesma matéria nas instâncias judicial e administrativa, sob pena de se admitir um dispêndio desnecessário de recursos públicos, além do risco de se obterem decisões conflitantes, passa pelo princípio da economia processual, o qual, segundo lecionam Cintra, Grinover e Dinamarco (CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 79), “preconiza o máximo resultado na atuação do direito com o mínimo emprego possível de atividades processuais”. Trata-se do mesmo princípio que inspira os efeitos do instituto da litispendência no processo civil (arts. 219, 267 e 301 do CPC).” (destaques não constam do Parecer mencionado)

Nesse mesmo caminho segue o STJ. Afirma o voto condutor da decisão proferida no Ag Rg no Agravo em Recurso Especial nº 702.892-SP, de Relatoria do Min Sérgio Kukina, julgado em 15/03/16 pela Primeira Turma.

"Há litispendência quando se repetem ações em curso com as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido; ainda que sejam causas de natureza diversa, como são mandado de segurança e processo de conhecimento, indubitosa a réplica proibida pela lei processual."

Assentes quanto ao conceito de concomitância entre a ação judicial e o processo administrativo tributário, passemos ao caso concreto.

No caso em apreço, a determinação da identidade de ações se torna ainda mais necessária e, com a devida vênia, o desacerto do entendimento esposado no voto da Relatora ainda mais flagrante.

Como bem apontado pela nobre Relatora, o contribuinte impetrou Ação Ordinária de Inexistência de Relação Jurídica Tributária pelo qual obteve decisão favorável no sentido da não incidência da quota patronal da contribuição previdenciária sobre as verbas constantes da ação interposta.

Ora, o lançamento tributário que aqui se analisa foi efetuado justamente pelo descumprimento de obrigação acessória decorrente da principal relativa a incidência da contribuição previdenciária.

Vejamos a questão da concomitância.

Para tanto, destaquemos as controvérsias existentes.

No plano judicial, encontramos uma ação de inexistência de relação jurídica tributária proposta pela Recorrente em face da Administração Tributária que tem por objeto a não incidência da quota patronal de contribuição previdenciária sobre determinadas verbas em razão da ausência de caráter remuneratório nessas verbas.

No plano administrativo, observamos que o Recorrente se insurge contra o lançamento tributário decorrente do descumprimento de obrigação acessória relativa a principal discutida no processo judicial, passível de tributação, no entender do Fisco.

Ao buscarmos os elementos essenciais das duas demandas encontraremos:

	<i>Administrativo</i>	<i>Judicial</i>
<i>Partes</i>	Recorrente e Fisco	Recorrente e Fisco
<i>Pedido</i>	Inexistência de obrigação acessória/Cancelamento da autuação	Não incidência da contribuição
<i>Causa de pedir</i>	Nulidade/ não incidência	Verbas não remuneratórias

A simples leitura do quadro acima demonstra a inexistência de coincidência entres os elementos caracterizadores das lides, o que torna despiciendo que o contribuinte possa a vir obter a improcedência do lançamento como resultado da demanda judicial proposta.

Assim, mister que se conheça do recurso apresentado, uma vez que não se pode, sob ofensa ao primado da lógica jurídica, aplicar-se a Súmula CARF nº 1 ao caso em apreço, vez que nem mesmo o objeto, o pedido em si, é o mesmo. Na via judicial, se discute incidência. Na via administrativa o pedido é cancelamento do lançamento, seja por nulidade, seja por inexistência de obrigação acessória.

Não obstante o exposto, mister realçar que a concomitância de ações exige além da identidade do pedido, a identidade da causa de pedir.

Em consequência, entendo pelo conhecimento do recurso nessa parte.

A despeito de todo o apresentado, necessário apontar que, conforme asseverado pela Relatora, houve o reconhecimento judicial da inexistência da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de abono previsto na convenção coletiva.

Com essa decisão, em que pese a inexistência da concomitância, o que exige a análise do recurso nessa parte, forçoso reconhecer a não incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba e, por via de consequência, a ausência de obrigação de informação em GFIP de tal pagamento, o que - como firmado no voto acima - exige o provimento do recurso nessa parte.

Assim, voto por excluir os valores relativos ao pagamento do abono previsto no contrato coletivo do dever de informação em GFIP, o que permite, como dito alhures, minha aquiescência com as conclusões da eminente Conselheira Relatora, nessa parte.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira